

# A Guerra dos Portos e a Estabilidade da Federação Brasileira

Caio Augusto Takano

*Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo -USP. Especialista em Direito Tributário pelo Ibet. Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

O presente estudo visa analisar os impactos da guerra dos portos sobre o pacto federativo e os instrumentos normativos que foram instituídos com o escopo de neutralizá-la. A partir da análise dos fundamentos jurídicos daqueles atos normativos, espera-se contribuir na construção de uma solução que, a um só tempo, reestabeleça a harmonia do pacto federativo e respeite o sistema tributário brasileiro.

*Palavras-chave:* guerra fiscal, federalismo, Direito Tributário.

## *Abstract*

The present study aims to analyze the impact of the harmful tax competition between States over Goods and Services Tax (ICMS) on the federative pact and the regulatory instruments that have been established with the aim of neutralizing it. From the analysis of the legal basis of those normative acts, we expect to contribute in setting up a solution that, at one time, reestablishes the harmony of the federal agreement and respects the Brazilian tax system.

*Keywords:* harmful tax competition, federalism, Tax Law.

## **1. Considerações Propedêuticas**

A guerra fiscal e a busca pelo restabelecimento da estabilidade do pacto federativo têm sido temas imbricados que, sobre merecerem aprofundados estudos, receberam grande destaque nos últimos meses. Nesse contexto, tornou-se emblemática a questão da guerra dos portos, em que alguns Estados, sob o pretexto de reduzir as desigualdades regionais e possibilitar seu desenvolvimento econômico por intermédio da atração de investimentos para seu território, instituem incentivos fiscais na incidência do ICMS sobre a importação e sobre operações interestaduais com mercadorias importadas, sem a prévia ratificação de convênios celebrados no âmbito do Confaz.

Como uma manifestação da guerra fiscal, implica sérias consequências jurídicas e econômicas no ordenamento jurídico, e ameaça o bom funcionamento e equilíbrio do sistema tributário brasileiro, comprometendo a aplicabilidade de valores fundamentais para a instituição e administração dos tributos<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 24.

O tema, evidentemente, pode ser analisado sob diversas perspectivas. Contudo, o raciocínio pelo qual se conclui que a concessão unilateral de incentivos fiscais é um legítimo meio de defesa dos Estados, que visa a reduzir as desigualdades regionais, guarda, a nosso ver, significativo descompasso com nosso sistema tributário. Se, de um lado, são efetivamente atraídos investimentos privados e, em alguns casos, até se aumenta a arrecadação do ente político que concede os incentivos fiscais unilateralmente, de outro, implica indesejável insegurança jurídica e prejuízos financeiros a uma pluralidade de sujeitos envolvidos, direta ou indiretamente, tanto entes políticos quanto contribuintes e não contribuintes.

A justificação da guerra dos portos a partir dos benefícios econômicos e o aparente desenvolvimento regional que a atração dos investimentos privados acarreta é uma perspectiva que não leva em consideração, fundamentalmente: (i) os limites objetivos postos no antiplano constitucional; (ii) o desrespeito ao pacto federativo; (iii) as distorções que causa à livre concorrência; (iv) se, sob uma perspectiva financeira, haverá uma redução a longo prazo na capacidade de arrecadação do ICMS pelos Estados, caso haja a generalização da concessão de benefícios fiscais; (v) se, sob uma perspectiva macroeconômica, propicia-se efetivamente seu desenvolvimento e, se houver, se é superior à perda de receita e gastos com infraestrutura que o Estado concedente de incentivos fiscais terá que arcar para manter os investimentos atraídos.

Por esses motivos, sucessivas foram as tentativas de eliminá-la (ou pelo menos mitigar seus efeitos). Certamente, a mais relevante foi a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, que instituiu as diretrizes para a neutralização da “guerra dos portos”, posteriormente regulada, principalmente, em âmbito nacional, pelo Ajuste Sinief nº 19/2012, que veio a ser revogado pelo Ajuste Sinief nº 9/2013, e, atualmente, pelo Convênio ICMS Confaz nº 38/2013, com as alterações introduzidas pelo Convênio ICMS nº 88/2013.

Tendo em vista a complexidade que circunscreve o tema, uma solução satisfatória dificilmente se daria já em sua primeira tentativa, mas, antes, seria algo gradativamente construído, a partir da experiência adquirida com a edição de cada novo instrumento normativo direcionado a neutralizar a guerra dos portos. Daí por que estarmos convencidos de que a análise dos fundamentos jurídicos desse desencadeamento normativo será de bastante valia na construção de soluções que, a um só tempo, respeitem o sistema tributário brasileiro e reestabelecem a estabilidade do pacto federativo.

Eis as reflexões que este estudo propõe a realizar, visando, a partir desse esforço, a oferecer subsídios para a construção de uma solução para a tormentosa questão da guerra dos portos, não sem antes perpassar sobre alguns temas essenciais que circunscrevem o tema.

## **2. Guerra dos Portos**

A guerra fiscal é uma situação de disputa econômica entre entes autônomos dotados de competência tributária, cujo escopo é a obtenção de empreendimentos econômicos em seus territórios (e, assim, incentivar seu desenvolvimento), em

contrapartida de benefícios tributários<sup>2</sup>. No âmbito do ICMS, tais vantagens - que poderão ser fiscais, financeiras, creditícias e operacionais - visam reduzir direta ou indiretamente o montante do tributo devido.

Embora o tema não seja novo, a reação dos Estados aos prejuízos causados por tais incentivos aumentou significativamente a partir da introdução da regra da não cumulatividade no regime jurídico do ICMS (como forma de se evitar a incidência em cascata), porquanto resultou no aumento das alíquotas desse imposto e, conseqüentemente, a ampliação dos efeitos financeiros prejudiciais decorrentes de sua prática<sup>3</sup>.

A nosso ver, contudo, dois fatores foram decisivos para que se intensificasse a guerra fiscal nos últimos anos, a partir da promulgação da Constituição de 1988: (i) a importância crescente que a arrecadação do ICMS passou a assumir, principalmente sob a égide da Constituição de 1988, em que o abuso da figura das contribuições pela União foi responsável por expressiva diminuição dos repasses financeiros destinados aos Estados; e (ii) o engessamento da concessão lícita de incentivos fiscais pelos Estados, que dependem de um consenso que, na maioria das vezes, simplesmente não existe. Quanto ao último, não por outra razão que a exigência de aprovação unânime no Confaz vem sofrendo contestações por alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, que propõem a mitigação desse pressuposto em situações peculiares, “quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem”<sup>4</sup>.

Tais fatores induziram os Estados carentes de recursos financeiros e impossibilitados de instituírem normas tributárias indutoras sem a unanimidade na deliberação de convênios no âmbito do Confaz a concederem isenções unilateralmente, por intermédio de suas leis ordinárias, como forma de escapar daquele engessamento constitucional. Foi o que alguns Estados portuários passaram a fazer como forma de atrair investimentos privados em seus territórios.

A este propósito, José Eduardo Soares de Melo descreve com precisão a prática mais comum desses Estados:

“Argumenta-se que determinados Estados instituíram incentivos relativos às importações, consistentes em sistemáticas diferenciadas, como suspensão ou diferimento do ICMS nas operações de entrada de mercadorias do exterior; ou concessão de crédito outorgado ou presumido nas operações de saída de mercadorias dos Estados. Em termos objetivos os Estados não exigem o imposto nos desembarços aduaneiros (18%), e deixam de cobrar o imposto nas operações interestaduais (12% ou 7%), outorgando

<sup>2</sup> Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia”. *Revista do Direito* n. 11. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1999, p. 135.

<sup>3</sup> Cf. MACHADO, Hugo de Brito. “Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 126-127.

<sup>4</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 55. Em sentido contrário, Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Guerra fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 9.

crédito simbólico (75% do valor da operação). O resultado significaria uma efetiva carga tributária a menor (3%).<sup>5</sup>

Em outras palavras, concedem-se incentivos fiscais tanto nas operações de importação como na operação interestadual subsequente, de modo a atrair investimentos privados para o Estado cedente, gerando, inclusive, uma fonte de receita tributária que de outro modo não existiria, e, ao mesmo tempo, permitir um custo de importação efetivo menor para o vendedor, com a possibilidade de sua operação gerar créditos de ICMS para o adquirente.

Tal prática compromete o desenvolvimento nacional, porquanto o favorecimento das importações desestimula a industrialização nacional; ademais, implica reflexos negativos não apenas aos Estados envolvidos, como também aos contribuintes neles situados<sup>6</sup>; e, indiretamente, projeta seus efeitos até mesmo a terceiros (como os Municípios situados no Estado de destino).

O Estado de origem, em que pese a eventual atração de investimentos privados em seu território, sofre o estiolamento de suas finanças públicas atuais, resultado da abdicação de parte significativa de suas receitas tributárias, o que o impossibilitará de fazer frente aos acréscimos de necessidades públicas que surgirão com a instalação de significativo número de empresas em seu território<sup>7</sup>, enquanto que o Estado de destino suporta diminuição de sua arrecadação, reconhecendo créditos de ICMS que não foram efetivamente suportados na cadeia produtiva e reduzindo a competitividade das empresas em seu território, caso não venha a glosar o crédito do contribuinte adquirente<sup>8</sup>.

Por outro giro, o contribuinte do Estado de origem (vendedor) se vê obrigado a se valer dos benefícios fiscais da legislação local, concedidos unilateralmente (ainda que entenda que sejam inconstitucionais), sob pena de não conseguir competir com seus concorrentes, que se valem do benefício (e, neste ponto, estão agindo conforme a lei, que é presumida como constitucional até que sobrevenha declaração em sentido oposto), correndo o risco, entretanto, de vir a sofrer a cobrança de todo o montante que deixou de ser pago, caso o benefício venha a ser considerado inconstitucional<sup>9</sup>; e o contribuinte do Estado de destino (adquirente) não pode usufruir de seu direito constitucional de abater o montante de tributo devido na operação que lhe antecedeu, sob pena de sofrer a glosa dos valores creditados e imposição de elevadas multas pela autoridade fiscal de seu Estado, o que irá impactar na formação de seus preços<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS - Guerra fiscal - Operação interestadual e direito a crédito. Importações por conta e ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio eletrônico". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 228-229.

<sup>6</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS: guerra fiscal: advocacia e STF (súmula vinculante e modulação de efeitos)". *Revista dos Advogados* n. 188. São Paulo: AASP, 2012, p. 75.

<sup>7</sup> Cf. SCAFF, Fernando Facury. "Guerra fiscal, neoliberalismo e democracia". *Revista do Direito* n. 11. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1999, p. 138.

<sup>8</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. "O ICMS e a guerra fiscal". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 162.

<sup>9</sup> Cf. OLIVEIRA, Júlio Machado de. "ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito". In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 918.

<sup>10</sup> Tal faculdade é conferida aos Estados de destino pelo art. 8º da Lei Complementar n. 24/1975.

A guerra fiscal atinge, ainda, todos os contribuintes não beneficiados, uma vez que provocam um aumento indireto em sua carga tributária, justamente porque foi reduzido o número de indivíduos que deverão suportar aquela carga tributária, suficiente para que o Poder Público obtenha os meios econômicos necessários para a realização de suas próprias finalidades<sup>11</sup>. Com efeito, se um determinado grupo deixa de pagar tributos ou recolhe menos aos cofres públicos do Estado, os demais membros da sociedade deverão arcar com montante maior relativamente àquele que “originalmente” estava incumbido, uma vez que o custo de manutenção da máquina estatal não se modificará.

Por fim, cumpre registrar que outros entes políticos, como alguns Municípios, também são afetados, pois perderão receitas, advindas do repasse de receitas tributárias, garantido constitucionalmente, frustrando-se, inclusive, o modelo de federalismo brasileiro. Este ponto será retomado adiante, após analisarmos as características de nossa federação.

Torna-se intuitivo, pois, o motivo pelo qual o legislador nacional condicionou, implicitamente, as isenções de ICMS apenas às hipóteses em que houver interesses que transcendam o interesse de um único Estado<sup>12</sup>, exigindo, na Lei Complementar nº 24/1975 (recepcionada pela ordem jurídica novel), a imprescindibilidade de unanimidade nas deliberações de convênios celebrados no âmbito do Confaz para a autorização de concessão de incentivos fiscais<sup>13</sup>.

Não há de se olvidar que, sempre que um Estado concede benefícios fiscais sem observar o procedimento competente, distorce a concorrência mediante a criação de privilégios (injustificados) a determinados contribuintes, uma vez que a empresa beneficiada terá condições de competitividade muito diferentes daquelas que não usufruem. Por exemplo, poderá ou atuar com preços consideravelmente menores ou incorporar tais benefícios em sua margem de lucro. De uma forma ou de outra, conferem-se fatores de diferenciação de competitividade em razão de um elemento artificial de competição, que são justamente os benefícios fiscais<sup>14</sup>.

Tem-se, em verdade, que a concessão unilateral de isenções infringe regra estabelecida em lei nacional que foi recepcionada pela ordem jurídica novel e princípios constitucionais norteadores de nosso sistema jurídico (federalismo e livre concorrência). Daí por que passou a ser incisivamente combatida judicial (por meio de ADIn<sup>15</sup>) e extrajudicialmente (glosa de crédito pelos próprios Estados).

<sup>11</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 50.

<sup>12</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. “Eficácia dos convênios para isenção do ICM”. *Revista de Direito Tributário* n. 11-12. São Paulo: RT, 1980, p. 112.

<sup>13</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Guerra fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 9.

<sup>14</sup> Registre-se, por oportuno, que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - Cade já se manifestou em idêntico posicionamento na Consulta nº 0038/1999, Rel. Conselheiro Marcelo Calliari, j. em 22.3.2000.

<sup>15</sup> Especificamente no combate à guerra dos portos, podemos citar a ADIn nº 4.858 proposta pela Assembleia Legislativa do Espírito Santo, em 19 de setembro de 2012. No âmbito da guerra fiscal,

Em grandes linhas, esses são os traços típicos e os principais efeitos da guerra dos portos. O momento é oportuno, agora, para analisar especificamente as suas implicações sobre a estabilidade da federação brasileira.

### 3. As Implicações da Guerra dos Portos na Estabilidade da Federação Brasileira

A compreensão de nosso modelo de federação é essencial para um melhor entendimento da problemática envolvendo a guerra dos portos. Entender o federalismo e a sua posição na estrutura do sistema tributário brasileira é tarefa que se impõe como ponto de partida fundamental para a compreensão do problema e para se delinearem possíveis soluções.

O federalismo é uma forma de composição política do Estado que permite, sobre um mesmo território, a coexistência harmônica de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência<sup>16</sup>. Seu traço característico é a repartição do exercício de soberania entre órgão central e os órgãos locais<sup>17</sup>, implicando, portanto, igualdade jurídica entre União, Estados e Municípios, traduzida em um documento rígido, cuja principal função é impedir a violação da autonomia recíproca por qualquer das partes<sup>18</sup>.

Com efeito, é condição do modelo federal a existência de um “mínimo irreduzível” de autonomia política, alicerçada em autonomia administrativa e financeira<sup>19</sup>. Daí a importância de se garantir a autonomia financeira das unidades políticas pela discriminação de rendas, seja da fonte ou do produto da receita tributária. É senso comum na doutrina que subtrair a independência financeira das unidades que compõem a Federação equivale a negar-lhes o elemento substancial de sua autonomia, tornando-a inócua.

No Brasil, embora uma rígida repartição de competências tributárias não seja uma exigência do sistema federal, esta opção acompanhou todos os textos constitucionais, desde o surgimento da federação brasileira<sup>20</sup>. Eis a forma pela qual a Constituição Federal outorgou fontes *juridicamente* próprias de receita aos entes políticos, conferindo-lhes poderes decisórios próprios (por intermédio de seus órgãos) e lhes garantindo autonomia<sup>21</sup>.

Contudo, a discriminação das fontes de receitas guarda imensas dificuldades, há muito conhecidas, no tocante ao estabelecimento de critérios adequados para que sua realização satisfaça as necessidades das unidades federadas e lhe

há inúmeros precedentes, conforme o mapeamento realizado por Júlio M. de Oliveira; cf. OLIVEIRA, Júlio Machado de. “ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 919-922.

<sup>16</sup> Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushat-sky, 1972, p. 9.

<sup>17</sup> Cf. PINTO, Carlos Alberto Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941, p. 36.

<sup>18</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. V. 3. São Paulo: RT, 1980, pp. 9-10.

<sup>19</sup> Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushat-sky, 1972, p. 11.

<sup>20</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 343.

<sup>21</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, pp. 24-25.

propicie recursos suficientes para o custeio de suas despesas. Não por outro motivo o constituinte brasileiro optou por adotar um sistema misto, que conta não apenas com a discriminação da fonte de receitas, como também com a arrecadação das receitas tributárias, mediante um sistema de transferências intergovernamentais.

É, neste sentido, que exsurge a ideia de “federalismo cooperativo”, em que as pessoas políticas de direito público, dentro de um complexo mecanismo de interpenetração e colaboração, dividem entre si encargos e recursos, em intensa colaboração para alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>22</sup>. São características desse modelo de Federação, portanto, as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade<sup>23</sup>.

Ao examinar a questão, Tércio Sampaio Ferraz Jr. entende que a própria Constituição aponta para um federalismo solidário (principalmente no art. 5º, *caput*, e art 3º da CF/1988), que exige, como condição de efetividade, a cooperação entre entes federados. No tocante à discriminação de rendas, o sistema tributário brasileiro conta com regras capazes de regular o inter-relacionamento resultante do exercício da competência tributária de uma entidade no da outra, mediante participação direta ou indireta nas receitas tributárias<sup>24</sup>.

É importante salientar, pois, que a própria ideia de cooperação já afasta qualquer tentativa de justificar a guerra fiscal. Como pontifica o professor, a ideia de cooperação:

“(...) exige concorrência como fator de desenvolvimento. Não a concorrência predatória, que visa a eliminar o concorrente, mas a concorrência da interdependência, em que aos concorrentes devem ser asseguradas condições básicas de competir.”<sup>25</sup>

Como se vê, essa cooperação induz à ideia de concorrência com independência, em favor do desenvolvimento, assegurando as condições básica de competição. Privilegia-se, destarte, a harmonia isonômica dos entes federativos.

Desfazem-se, assim, os argumentos comumente utilizados pelos Estados que concedem unilateralmente benefícios fiscais e os fundamentam como um meio legítimo de defesa de entes mais pobres ou como forma de reduzir as desigualdades regionais e se fazer cumprir a Constituição Federal<sup>26</sup>. Tais construções argumentativas buscam conferir ao art. 3º da Constituição uma amplitude semântica que ele verdadeiramente não tem. Com efeito, se, de um lado, a redução das de-

<sup>22</sup> Cf. CONTI, José Mauricio. “Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tratado de Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 193-194.

<sup>23</sup> Cf. PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. “Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal”. In: CONTI, José Mauricio (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004, p. 9.

<sup>24</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Ferraz. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277.

<sup>25</sup> Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.

<sup>26</sup> Por todos, cf. MACHADO, Hugo de Brito. “Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 129.

sigualdades sociais e regionais é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º), de outro, ela pressupõe a existência da federação e manutenção de seu modelo cooperativo. Disso decorre que é a própria Carta Política que limita a persecução deste objetivo, afastando peremptoriamente quaisquer tentativas de promovê-lo à custa do próprio princípio federativo.

Pelo contrário, reforça-se com essa assertiva que o federalismo é um pressuposto fundamental para a interpretação de outras normas constitucionais, agindo como norteador de todo o sistema jurídico<sup>27</sup>. Com efeito, neste mister, é possível identificar, no Estado brasileiro, a forte confluência dos preceitos republicano e federativo, a ponto de Paulo de Barros Carvalho enxergá-los como atributos indissociáveis e fundamentos da forma atual da Nação, razão pela qual nenhuma norma jurídica poderá ser interpretada sem que se conforme à exegese desses dois princípios<sup>28</sup>.

Nesse sentido também se pronuncia Carvalho Pinto, que entende ser a federação um dos imperativos da nossa organização política, filiando-se, pela sua natureza, aos princípios estruturais do sistema constitucional. Daí o autor sustentar que deve ser considerada incompatível com o sistema jurídico qualquer ideia que possa restringir ou contrariar esse “postulado essencial”<sup>29</sup>.

Assim, o federalismo é uma diretriz que conforma a interpretação dos demais dispositivos constitucionais, atuando intensa e conjuntamente com outros princípios jurídicos na interpretação dos enunciados normativos. É importante notar que mesmo restrições justificadas ao princípio federativo encontram limites no texto constitucional, uma vez que medidas que tendam a abolir o sistema federal estão vedadas por cláusula pétrea (art. 60, parágrafo 4º).

De uma perspectiva financeira também se identificam os efeitos negativos sobre a estabilidade da federação brasileira. A Constituição Federal instituiu um sistema de transferências de recursos entre entes descentralizados, como meio de garantir-lhes autonomia financeira, fundamental para sustentar um adequado, justo e coeso sistema de federalismo cooperativo<sup>30</sup>. Em relação às transferências estaduais, determinou que 25% do produto de arrecadação do ICMS fossem repassados aos Municípios (art. 158, inc. IV, da CF). Desta forma, se os incentivos fiscais reduzem a arrecadação do ICMS do Estado de Destino, consequentemente diminuirão as transferências municipais do imposto, prejudicando os cofres dos Municípios situados naquele Estado<sup>31</sup> e aviltando sua autonomia financeira e política.

Daí se percebe que a guerra dos portos, bem como qualquer manifestação de guerra fiscal, não se sustenta em nosso sistema jurídico, justamente pelos efei-

<sup>27</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 33.

<sup>28</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 30.

<sup>29</sup> Cf. PINTO, Carlos Alberto Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 1941, pp. 35-36.

<sup>30</sup> Cf. CONTI, José Mauricio. “Federalismo fiscal e a repartição das receitas tributárias”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tratado de Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 191.

<sup>31</sup> Cf. MELO, José Eduardo Soares de. “ICMS: guerra fiscal; advocacia e STF súmula vinculante e modulação de efeitos”. *Revista dos Advogados* n. 188. São Paulo: AASP, 2012, p. 79.

tos negativos que implica no modelo federal brasileiro, de modo que as finalidades que os incentivos fiscais concedidos unilateralmente buscam promover não justificam a intensidade com a qual restringem o pacto federativo.

Com essas considerações, não se quer demonstrar que a guerra dos portos é ilícita. Isto é certo, indiscutível, estreme de dúvidas. O que se pretende ressaltar é a intensidade com que ela afeta o pacto federativo, de modo a demonstrar ser insustentável qualquer tentativa para sua justificação.

Diante deste cenário, instrumentos que busquem neutralizá-la, ou que ao menos sejam aptos a mitigá-la ao máximo possível, tornam-se necessários para garantir a estabilidade da federação brasileira. É certo, porém, que tais instrumentos deverão ter fundamento na Constituição e nela encontrarão limites intransponíveis.

Passaremos, em breves linhas, a analisar os fundamentos jurídicos dos principais instrumentos normativos que foram instituídos, em caráter nacional, com o intuito de neutralizar a guerra dos portos. A partir de um estudo analítico do desencadeamento normativo da matéria, buscaremos identificar um caminho possível para a construção de uma solução eficiente da questão, dentro de nossa realidade jurídica.

#### **4. Os Principais Instrumentos Normativos para neutralizar a Guerra dos Portos**

##### *4.1. A Resolução do Senado Federal nº 13/2012*

Entendido o contexto de sua instituição, é fácil perceber que a finalidade buscada pelo Senado Federal, ao se valer da competência atribuída pelo art. 155, parágrafo 2º, inc. IV do texto constitucional e editar a Resolução nº 13/2012, foi de neutralizar a “guerra dos portos” e restabelecer a harmonia do pacto federativo. Essa medida busca eliminar, ou reduzir substancialmente, a concessão de incentivos unilaterais de ICMS, dentro de um contexto que, a despeito de contarem com apoio do Supremo Tribunal Federal em jurisprudência pacífica, os Estados não conseguiram evitar esse tipo de abuso, por parte de outros entes políticos.

Nada obstante, esse instrumento normativo está sendo contestado no Poder Judiciário pela ADIn nº 4.858, na qual se alega a inconstitucionalidade daquela Resolução senatorial, sob os seguintes argumentos: (i) o Senado Federal é incompetente para dispor sobre alíquotas do ICMS, salvo para realizar repartição de receitas entre Estados; (ii) a Resolução nº 13/2012 criou discriminação tributária em função da origem; (iii) tal distinção desrespeitou ao critério da essencialidade; (iv) referido instrumento normativo violou o princípio da legalidade; e (v) ao permitir a inovação da ordem jurídica pelo Poder Executivo, teria transgredido a ordem jurídica. Posicionamento que conta com abono de respeitáveis autores<sup>32</sup>.

Em açodada inferência, perpassaremos os principais argumentos utilizados na citada ADIn nº 4.858, que, a nosso ver, não são suficientes para caracterizar a inconstitucionalidade da Resolução do Senado Federal nº 13/2012.

<sup>32</sup> Por todos, cf. MELO, José Eduardo Soares. “ICMS na importação: Resolução nº 13/2012 do Senado Federal - solução ou ampliação de conflitos?” In: RÓCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 17. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 164-180.

Quanto ao primeiro argumento, por força de regra constitucional, o Senado Federal poderá, por resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais (art. 155, parágrafo 2º, inc. IV da CF/1988). Alega-se que a finalidade dessa faculdade do Senado seria unicamente a de repartir o imposto entre as unidades interessadas, sendo-lhe vedado buscar efeitos indutores.

Contudo, admitir esse entendimento implica restringir a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas interestaduais, retirando, à míngua de qualquer restrição legal, o direito de o Senado buscar um efeito indutor ao exercer sua faculdade constitucionalmente assegurada. Fosse o efeito indutor vedado pelo texto constitucional, a diferenciação de alíquotas interestaduais com base origem introduzida a partir da Resolução nº 22/1989 seria manifestamente inconstitucional, pois foi instituída exatamente com vistas na eliminação das desigualdades regionais.

Questiona-se, ainda, se discriminação em relação à origem seria justificada, isto é, se o Senado poderia ter estabelecido uma alíquota interestadual diferenciada para mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%. Argumenta-se, na citada ADIn, que o art. 152 da Carta Magna veicula regra jurídica que proíbe qualquer diferenciação de tratamento tributário (no caso, pelos dispositivos do ICMS), em relação à origem ou ao destino das mercadorias.

A tal raciocínio pode se contrapor o fato de que a vedação constitucional se dirige exclusivamente aos entes políticos subnacionais - Estados-membros, Distrito Federal e Municípios -, bem como seus órgãos, dentre os quais não está o Senado Federal, ainda que este seja composto por representantes dos Estados. Ao estabelecer alíquotas uniformes por meio de suas resoluções, o Senado atua como legislador nacional, razão pela qual a regra do art. 152 não o alcança<sup>33</sup>.

Impende observar, ainda, que o dispositivo em questão está inserido no conjunto de regras constitucionais limitadoras do poder de tributar que devem ser compreendidas à luz do objetivo da unidade política do país e do próprio princípio do federalismo<sup>34</sup>. Daí por que, interpretando-se sistematicamente a Constituição Federal, é forçoso reconhecer que o Senado (legislador nacional), visando a restabelecer o equilíbrio do pacto federativo em um nítido contexto de “guerra fiscal”, possa discriminar mercadorias em razão de sua origem, se necessário para cumprir a sua finalidade.

Quanto ao argumento de eventual desrespeito à seletividade do ICMS, não parece ser este princípio relevante para a discussão. Com efeito, a Constituição Federal, ao contrário do que prescreveu em relação ao IPI, instituiu a seletividade como um princípio a ser realizado “sempre que possível”. Desde que haja justificação (como a realização de outros princípios constitucionais), eventuais mitigações a seletividade são permitidas. Ademais, é interessante notar que a prática de diferenciação com base unicamente na origem, e sem a consideração das particularidades dos produtos, existente desde a Resolução do Senado nº 22/1989, nunca teve sua inconstitucionalidade questionada.

<sup>33</sup> Sobre distinção entre a atuação da União na ordem total e na ordem parcial, por todos, cf. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. V. 3. São Paulo: RT, 1980, p. 17.

<sup>34</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 345-346.

Por fim, alega-se na ADIn nº 4.858 a violação da legalidade e a ofensa à separação dos Poderes, pela atribuição ao Confaz para definir critérios e procedimentos para o cálculo do conteúdo de importação e ao Camex de definir quais produtos possuem similares nacionais ou não (art. 1º, parágrafos 3º e 4º, da Resolução nº 13). Tais argumentos não se sustentam, pois, a liberdade dessas normas complementares, embora razoável, tem como limite o próprio conteúdo da Resolução do Senado nº 13/2012, revestida do *status* jurídico próprio de lei ordinária<sup>35</sup>, não podendo ultrapassar os limites, implícitos ou explícitos, nela previstos. Assim, existindo previsão legal atribuindo essa função a um órgão competente para instituir deveres instrumentais, ainda que em sede infralegal, como é o Confaz, não parece ser possível sustentar qualquer desrespeito à legalidade.

Outro caminho possível para se argumentar a inconstitucionalidade da Resolução do Senado nº 13, é de que, ao estabelecer uma alíquota unificada, sem diferenciar alíquotas em relação aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo (a exemplo das alíquotas interestaduais de mercadorias nacionais), estaria agredindo ao art. 170, inc. VII, e ao art. 151, inc. I, ambos da Constituição Federal<sup>36</sup>.

Conquanto se reconheça que a redução das desigualdades regionais seja um dos princípios da Ordem Econômica, essa diferenciação de alíquotas poderia prejudicar justamente o escopo maior da Resolução do Senado nº 13: o fim da “guerra dos portos” e o restabelecimento da harmonia do pacto federativo. Com efeito, uma diferenciação de alíquotas daria margem para que os referidos Estados pudessem realizar, novamente, políticas fiscais com base em incentivos fiscais concedidos unilateralmente, uma vez que suas alíquotas seriam superiores a dos demais Estados e tais incentivos se tornariam atrativos novamente. Cairia por terra, assim, o esforço do Senado Federal para neutralizar a “guerra dos portos” e fazer cumprir o princípio federativo.

Igualmente, não há violação ao art. 170, inc. VII, porquanto a redução de desigualdades regionais não deve ser feita a qualquer custo. Neste sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri que este princípio não pode “ser mote para que se deixem de lado os demais princípios arrolados pelo art. 170, inclusive a livre concorrência”<sup>37</sup>. Deve atuar em conjunto com os demais princípios da ordem econômica e outros princípios previstos no plano constitucional, devendo ser ponderado à luz das circunstâncias do caso concreto. Dificilmente, no contexto da guerra fiscal, alguém alegaria que na ponderação entre os princípios do federalismo, da livre concorrência e da redução das desigualdades sociais, este último possuiria “maior peso” para aplicação das normas da Resolução nº 13.

Também não há afronta à regra do art. 151, inc. I, do texto constitucional, seja porque (i) esta regra se dirige à União, e não ao Senado Federal; ou porque

<sup>35</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 75.

<sup>36</sup> Cf. GRUPPENMACHER, Betina Treiger. “A guerra fiscal, guerra dos portos e princípio federativo”. In: COSTA, Alcides Jorge [et al]. *Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação brasileira*. Congresso Nacional de Estudos Tributários, 9. São Paulo: Noeses, 2012, p. 159.

<sup>37</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 249.

(ii) a concessão de incentivos fiscais visando ao desenvolvimento sócio-econômico das diferentes regiões do país é uma faculdade, que deverá levar em conta, para a sua aplicação, as possibilidades fáticas e jurídicas.

Argumento que poderia, ainda, ser contraposto ao raciocínio desenvolvido até o momento é que a aplicação da alíquota de 4% nas operações interestaduais, principalmente se os Estados não concederem uma redução unilateral da alíquota do ICMS-importação (e que seria, inclusive, eventualmente reconhecida inconstitucional pelo STF), mantendo-o sob sua alíquota interna cheia, acarretará a “enorme acúmulo de créditos”<sup>38</sup>, o que fere a neutralidade que deve existir no ICMS.

Consoante ensina Misabel Derzi, essa neutralidade significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado<sup>39</sup>, onerando-se de forma uniforme o consumidor, independentemente das peculiaridades da cadeia produtiva. Ao tratar do assunto, ensina que:

“Seria necessário, então, para manter a neutralidade do imposto, que não deve onerar o contribuinte, apenas o consumo, que tais créditos acumulados fossem compensados, transferidos ou reembolsados, ou seja, que houvesse um sistema eficaz de sua realização. Créditos que não se realizam, eternamente virtuais, são créditos inexistentes, que quebram e anulam o princípio da não-cumulatividade.”<sup>40</sup>

Em que pese o raciocínio empreendido pela referida professora e, de fato, existir um acúmulo de créditos, especialmente se o contribuinte não realizar operações internas, isto não nos parece configurar fundamento suficiente, por si, para se concluir pela inconstitucionalidade da Resolução nº 13/2012. E isto por que: (i) nessas situações, se vigentes apenas as alíquotas previstas no Convênio nº 22/1989 (7% e 12%), também haveria indesejável acúmulo de créditos e nem por isso esse convênio foi declarado inconstitucional; e (ii) nada obstante a instituição de uma alíquota interestadual de 4% implique o aumento do acúmulo de créditos que normalmente ocorreria em operações interestaduais subsequentes a importações e afete um princípio implícito do ICMS (neutralidade), promove com muito maior intensidade princípios constitucionais explícitos como o princípio federativo e a livre concorrência, de forma a não agir com desproporcionalidade.

Em síntese, a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 é um importante instrumento para combater a guerra dos portos. Trata-se de medida que, sobre se justificar no cenário atual de intensa guerra fiscal, não viola regras ou princípios de nossa Constituição Federal e, se restringe algum princípio, o faz de forma justificada e proporcional. Enquanto seja certo que não seja perfeita, apresenta-se

<sup>38</sup> Cf. COSTA, Alcides Jorge. “A Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus problemas”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.

<sup>39</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETTI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 127.

<sup>40</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu”. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; et. al. (coord.). *Temas de Direito Tributário. Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário, 1*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998, p. 137.

como um decisivo caminho inicial a ser trilhado para restabelecer a harmonia do pacto federativo.

#### 4.2. O Ajuste Sinief nº 19/2012

Para conferir eficácia a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, o Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz instituiu o Ajuste Sinief nº 19/2012, contendo procedimentos necessários à sua aplicação e fiscalização, exigindo, inclusive, o cumprimento de uma série de deveres instrumentais, dentre as quais mereceram destaque a exigência de preenchimento e envio das Fichas de Conteúdo de Importação (FCI) e a necessidade de informar o valor da importação na própria Nota Fiscal sob a justificativa de regramento dos procedimentos necessários para a aplicação da Resolução do Senado nº 13/2012, impôs o dever de informar, na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nas operações interestaduais com mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%.

Em estudo específico, tivemos a oportunidade de examinar este ato normativo, do ponto de vista de sua contrariedade à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, quando sustentamos que a medida imposta, no que se refere ao dever de informação da parcela importada, ultrapassaria os limites semânticos do “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, parágrafo 2º, do CTN). No tocante às restrições a direitos fundamentais decorrentes da obrigatoriedade de preenchimento e entrega da FCI, concluímos tratar de restrição justificada, considerando a sua finalidade almejada: conferir eficácia à Resolução do Senado nº 13/2012 (finalidade imediata) e restabelecer o mais rápido possível a harmonia do pacto federativo (finalidade mediata)<sup>41</sup>.

Embora não seja, aqui, espaço apropriado para reescrever em detalhes as críticas dispensadas aos deveres instrumentais instituídos pelo Ajuste Sinief nº 19, a remissão aos principais fundamentos que justificaram nosso posicionamento naquela ocasião se torna interessante, na medida em que ilustra a identificação de excessos cometidos pelo Poder Público na regulação procedimental da citada Resolução.

Em verdade, qualquer dever instrumental tributário deverá ser instituído dentro do “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, consoante prescreve o art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional. Se, de um lado, seu regime jurídico comporta a mitigação de alguns princípios constitucionais, tais quais a legalidade<sup>42</sup> ou até mesmo a isonomia<sup>43</sup>, de outro, encontra naquele dispositivo limite inafastável e intransponível<sup>44</sup>.

Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, somente se verifica o referido “interesse”, que não se confunde com a mera “comodidade” da Administração

<sup>41</sup> Cf. TAKANO, Caio Augusto. “Guerra dos portos: os deveres instrumentais introduzidos pelo Ajuste Sinief nº 19/2012 e os limites normativos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 212. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 15-28.

<sup>42</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 465.

<sup>43</sup> A desigualdade horizontal e a regressividade são traços típicos da instituição de deveres instrumentais. Neste sentido, *verbi gratia*, cf. SANFORD, Cedric. “Tax compliance costs matter: chancellor please note”. *British Tax Review*. Londres: Sweet & Maxwell Limited, 1976, p. 209.

<sup>44</sup> Cf. TAKANO, Caio Augusto. “Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários”. *Direito Tributário Atual* n. 27. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 293.

Pública, na medida em que os deveres instrumentais se revelem necessários (*imprescindíveis*) para assegurar, o cumprimento da obrigação tributária principal<sup>45</sup> ou, complementamos, atestar a inexistência do tributo nos casos específicos de imunidade e isenção. Dada a sua instrumentalidade, sua vocação natural de instrumento preordenado a realizar seu fim (“interesse da arrecadação ou da fiscalização”), submete-se, pois, ao exame da proporcionalidade, que exige o equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais<sup>46</sup>.

Quaisquer que sejam os deveres instrumentais instituídos visando à instrumentalização da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 deverão respeitar esses limites. Exatamente por este motivo que a obrigação de o contribuinte destacar o valor da parcela importada na Nota Fiscal não se sustentou. Com efeito, o conhecimento público dos preços de importação praticados: (i) implica o descumprimento de cláusulas de confidencialidade estabelecidas com seu fornecedor, podendo culminar em multas e perdas de parcerias comerciais; (ii) quebra o sigilo comercial das empresas; (iii) permite que seus compradores consigam calcular indiretamente suas margens de lucro; e (iv) dá azo a uma possível e indesejável padronização dos preços.

Sob o pretexto de atribuir efetividade a uma medida cujo objetivo mediato era promover a livre concorrência, acabou justamente a distorcendo, o que é inaceitável<sup>47</sup>. Consoante as lições de Klaus Tipke, o sistema jurídico deve ser coerente, como decorrência do princípio da isonomia<sup>48</sup>, razão pela qual os deveres instrumentais instituídos no interesse da fiscalização, para conferir eficácia à Resolução do Senado nº 13, não poderão restringir a livre concorrência que, justamente, aquele ato normativo visa a restabelecer. Além disso, haveria outras formas de igual controle e que não implicariam violações a direitos fundamentais, como o mero preenchimento e entrega da FCI, suficiente para o controle da Administração Pública e que, por ter acesso restrito às autoridades fazendárias, não acarretaria na revelação pública de segredos comerciais dos contribuintes. Torna-se bastante perceptível a desproporcionalidade da medida estatal adotada.

De outro lado, também a análise do Ajuste Sinief nº 19 permite verificar que nem todas as *restrições* a direitos fundamentais do contribuinte, por intermédio de deveres instrumentais, são inconstitucionais<sup>49</sup>. Foi o que se sucedeu com a instituição da obrigatoriedade de preenchimento e entrega de Fichas de Conteúdo de

<sup>45</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 466-467.

<sup>46</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

<sup>47</sup> Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 277.

<sup>48</sup> Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

<sup>49</sup> Inconstitucionais são as *violações* a direitos fundamentais, isto é, restrições que não se justifiquem no ordenamento jurídico. Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

Importação (FCI), deveres instrumentais instituídos no interesse da fiscalização e que, nada obstante implicarem em significativos ônus ao contribuinte e restringirem com certa intensidade à isonomia, não resultaram em *violação* àquele direito do contribuinte. Realizando o exame de proporcionalidade, não haveria outra medida que, a um só tempo, garantisse os mesmos resultados fiscalizatórios com a mesma eficiência e cuja adoção proporcionasse vantagens superiores em relação à restrição a princípios constitucionais.

A partir da análise deste ato normativo, conclui-se que a guerra dos portos não deve ser combatida a qualquer custo, não se justificando medidas que busquem promover a sua neutralização mediante o desrespeito de garantias e direitos fundamentais do contribuinte. Deverá haver, sempre, harmonia e coerência com o sistema jurídico.

#### 4.3. O Convênio ICMS Confaz nº 38/2013

Como reação ao número expressivo de êxitos em demandas judiciais dos contribuintes, o Confaz celebrou o Convênio ICMS nº 38/2013, em reunião extraordinária realizada em 22 de maio de 2013, alterando os procedimentos anteriormente adotados no Ajuste Sinief nº 19/2012. Nesse sentido, afastou a exigência de discriminação na Nota Fiscal eletrônica do valor da importação, para que não se violasse mais a livre-concorrência; retirou expressamente os valores de ICMS e IPI do cálculo do conteúdo de importação, evitando potenciais distorções e simplificando as informações que integrarão a FCI; estabeleceu uma classificação de mercadoria em função da porcentagem do conteúdo de importação; e permitiu a possibilidade de exigência pelos Estados da confecção da FCI em operações internas com mercadorias ou bens importados, como já ocorria em São Paulo, no interesse da fiscalização tributária (Cláusula quinta, parágrafo 5º).

Embora tenha sido retirada a obrigatoriedade de discriminação do valor de importação da Nota Fiscal - e, com isso, resolvido o grande motivo de insatisfação dos contribuintes em relação a Ajuste Sinief nº 19 -, curiosa situação perdurou durante os primeiros meses de vigência do Convênio ICMS nº 38/2013. A partir de sua ratificação, o valor da parcela importada somente deveria ser discriminado na Ficha de Conteúdo de Importação (FCI), documento destinado exclusivamente às autoridades fazendárias. Contudo, era possível, mediante as ferramentas de consulta eletrônica de algumas Fazendas Estaduais (como, por exemplo, a do Estado de São Paulo), consultar o conteúdo das referidas fichas.

Não é necessário mencionar as consequências jurídicas que esse tipo de descompasso acarreta. Esse descuido da Administração Tributária neutralizava o esforço do Confaz para eliminar os vícios do revogado Ajuste Sinief nº 19/2012. Felizmente, não há notícias hoje de Estados que ainda permitam o acesso público irrestrito a essas informações em seus sistemas de consulta, eliminando esse problema.

Em âmbito doutrinário, as principais objeções feitas ao Convênio ICMS nº 38/2013 se resumem à complexidade e à onerosidade que implica às empresas submetidas à Resolução do Senado nº 13/2012, decorrentes do aumento de seus custos operacionais. Também essa complexidade poderá aumentar significativa-

mente os custos de conformidade dos contribuintes, o que refletirá em seus preços, diminuindo a sua competitividade<sup>50</sup>.

Enquanto seja verdadeiro que uma maior complexidade implique aumento nos custos de conformidade da empresa, e que tais custos efetivamente refletirão sobre os preços praticados, entendemos que, ainda assim, eles causarão impacto muito menor sobre o contribuinte do que os efeitos já mencionados da guerra fiscal. A nosso ver, nada é mais nocivo à competitividade empresarial do que vantagens concorrenciais de determinados concorrentes que, devido a um elemento artificial de competição (benefícios fiscais ilegais), conseguem realizar preços menores.

Nada obstante, a advertência de Alcides Jorge Costa é bastante pertinente, evidenciando que a simplicidade deve ser o vetor que norteará as medidas que busquem eliminar a guerra dos portos. Em um país que ocupa o primeiro lugar no *ranking* da América Latina de países com maior custo de conformidade<sup>51</sup>, são altamente indesejáveis medidas que impliquem complexidade excessiva ou desnecessária ao sistema tributário e à competitividade das empresas brasileiras.

#### 4.4. O Convênio ICMS Confaz nº 88/2013

Por fim, com o Convênio ICMS nº 88/2013, poucas alterações foram introduzidas na sistemática já consolidada pelo Convênio ICMS nº 38/2013. Referido instrumento normativo limitou-se a alterar algumas questões procedimentais no preenchimento das Notas Fiscais Eletrônicas nas operações interestaduais de que trata o Convênio ICMS nº 38 e a adiar, mais uma vez, o prazo para início da obrigatoriedade de preenchimento e entrega da Ficha de Conteúdo de Importação (FCI).

É interessante notar que, se de um lado, essas medidas confirmam a complexidade procedimental da Resolução do Senado nº 13/2012, alvo de justas críticas pela doutrina, e os elevados custos de conformidade impostos ao contribuinte (e, igualmente, à Administração Pública), de outro, demonstram um esforço do Poder Público para atenuar as restrições a direitos e garantias do contribuinte que decorrem da instituição de deveres instrumentais, especialmente quando instituídos abruptamente.

Efetivamente, esse esforço é necessário. Se é verdade que a tolerância a tal complexidade se justificava dentro do contexto da edição da Resolução nº 13/2012, em que era necessária uma solução rápida e eficiente à guerra dos portos, a partir do momento em que o contexto se altera, em que se estabiliza a situação jurídica extremamente preocupante que a fundamentou, as significativas restrições a direitos e garantias dos contribuintes, caso permaneçam inalteradas e se verifique que os deveres instrumentais impostos não são mais adequados, necessários e proporcionais, poderão provocar até mesmo a inconstitucionalidade superveniente daquela medida estatal.

<sup>50</sup> Por todos, cf. COSTA, Alcides Jorge. "A Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus problemas". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.

<sup>51</sup> Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/1165214-pagar-tributo-no-brasil-leva-2600-horas-por-ano.shtml>. Acesso em 30 de setembro de 2013.

Não obstante as alterações promovidas pelo Convênio nº 88/2013 não tenham solucionado os problemas procedimentais de aplicação da Resolução do Senado nº 13/2012, é um instrumento normativo que confirma o importante caminho que está sendo trilhado pelo legislador e pelo Poder Público.

## 5. Conclusões

Diante do contexto de guerra fiscal e seus deletérios efeitos sobre o pacto federativo e violações a princípios constitucionais, torna-se imperiosa a busca pelo restabelecimento da harmonia da federação brasileira. Daí a importância da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, como relevante instrumento normativo para neutralizar os efeitos da guerra dos portos, ou ao menos mitigá-los, ainda que sua instituição tenha resultado em restrições a princípios jurídicos e aumento significativo dos custos de conformidade.

A resolução, em si, não é inconstitucional, pelo contrário, trata-se de uma medida estatal que, sobre obedecer a princípios e regras constitucionais, é importante norte para o combate eficaz da guerra fiscal, principalmente se considerarmos a ineficiente das medidas judiciais cabíveis em seu combate.

Para que sejam produzidos os seus efeitos e sejam alcançadas as suas finalidades, deverão ser instituídos os meios jurídicos necessários à instrumentalização de sua aplicação, desde que, por sua vez, obedeçam a duas limitações: (i) não poderão, eles próprios, infirmar a própria finalidade que buscam e (ii) deverão ser instituídos de forma a respeitar a proporcionalidade. Em outras palavras, o combate à guerra dos portos não deve ser feito a qualquer custo. Eis, em síntese, o que se pode aferir a partir dos atos normativos que se sucederam na regulamentação da Resolução nº 13/2012.

Também desse desencadeamento normativo, verificamos que a simplicidade deverá ser a diretriz dos futuros atos normativos, justamente para reduzir a complexidade gerada pelos deveres instrumentais instituídos para possibilitar a aplicação da Resolução do Senado nº 13 que, embora alta, se justificava no contexto de sua edição, em que não havia outros meios lícitos eficazes capazes de combater a guerra fiscal. O aprimoramento da legislação tributária neste sentido é essencial para evitar complexidade desnecessária e prejudicial à competitividade das empresas nacionais.

Em síntese, medidas que busquem, a um só tempo, propiciar maior simplicidade da legislação tributária, maior proteção aos direitos e garantias do contribuinte e maior harmonização de nossa federação são, a nosso ver, o caminho que deve ser trilhado para se construir uma solução definitiva da tormentosa questão da guerra dos portos.